



SEMINARIO DI AGGIORNAMENTO PROFESSIONALE PER I MAGISTRATI DELLE COMMISSIONI TRIBUTARIE DELLE REGIONI PIEMONTEE VALLE D'AOSTA

Venerdì 16 e sabato 17 gennaio 2015

TORINO

**Gli “otto pilastri” del principio del contraddittorio nel
procedimento tributario nella giurisprudenza italiana ed
europea.**

*di Alberto Marcheselli,
già magistrato ordinario
Professore Associato di Diritto Finanziario
presso la Università di Genova.*

1. Premessa. 2. Il principio del contraddittorio come principio fondamentale tra diritto di difesa ed efficienza della lotta all'evasione fiscale: la circolazione delle garanzie. 3. Il primo pilastro: cosa è e quale funzione ha il contraddittorio. 4. Il secondo pilastro. Quale è la fonte giuridica del principio del contraddittorio. 5. Il terzo pilastro. Dove si applica il principio del contraddittorio. 6. Il quarto pilastro. Chi deve assicurare il rispetto del principio del contraddittorio. 7. Il quinto pilastro. Come deve essere attuato il contraddittorio: il principio di effettività. 8. Il sesto pilastro. Effettività del contraddittorio e questionari, accertamento con adesione, reclamo-mediazione e autotutela. 9. Il settimo pilastro. È possibile sacrificare il principio del contraddittorio? Il case study dell'urgenza di provvedere. 10. L'ottavo pilastro.

Quali conseguenze per la violazione principio dell'effettivo contraddittorio. La disciplina sostanziale e processuale della eccezione di difetto di contraddittorio.

1. Premessa. La disciplina del contraddittorio nel procedimento tributario si ricava, essenzialmente, da tre sentenze fondamentali: la sentenza della Corte di Giustizia Unione Europea, 18 dicembre 2008, in causa 349/07, *Sopropé*, la sentenza della Corte di Giustizia Unioine Europea 3 luglio 2014 nelle cause riunite C-129/13 e C-130/13, *Kamino international* e le sentenze Corte di Cassazione Sezioni Unite 18 settembre 2014, n. 19667 e 19668.

In tali sentenze vengono risolti tutti i problemi relativi a portata, regime giuridico e conseguenze della violazione del principio del contraddittorio.

Trovano in esse risposta quesiti quali quale sia la portata del diritto al contraddittorio previsto dal diritto eurounitario e interno nell'ambito dei procedimenti amministrativi, l'individuazione dei doveri delle amministrazioni e dei giudici nazionali in materia, e le conseguenze della violazione del diritto quanto alla validità del provvedimento finale.

Tali sentenze costituiscono, quindi, una sorta di *vademecum* per la soluzione di tutti i problemi pratici collegati alla attuazione del diritto fondamentale al contraddittorio, e meritano di essere compiutamente analizzate.

2. Il principio del contraddittorio come diritto fondamentale tra diritto di difesa ed efficienza della lotta all'evasione fiscale: la circolazione delle garanzie.

Una precisazione si impone subito: le sentenze europee riguardano la materia doganale e, quindi, una materia armonizzata. Ne consegue che la *portata diretta* della decisione è limitata alle materie oggetto della disciplina europea.

Sgombriamo però subito il campo da possibili letture svalutative, volte a confinare la portata precettiva in un angolo. Intanto, essa si applica, con **forza diretta e cogente**, anche a tutti gli accertamenti IVA, in quanto materia ugualmente armonizzata.

Sarebbe poi certamente illusorio pensare di ritenere che tali principi non si applichino agli accertamenti recanti unitariamente anche l'accertamento delle imposte sui redditi, o che, in un procedimento unico avente ad oggetto, unitariamente, diverse imposte possa delinarsi un diverso livello di garanzie rispetto a porzioni dell'atto artificialmente separate.

Ma non solo, secondo un meccanismo giuridico noto come *spillover effect*¹, è da ritenersi che il livello di garanzia solennemente prescritto dal diritto eurounitario si “comunichi” beneficamente, anche al diritto interno.

Del resto, risulta assai difficile sostenere che un diritto, quale il contraddittorio, riconosciuto diritto fondamentale dell'uomo e conforme alla tradizione costituzionale comune degli stati membri della UE, secondo la solenne affermazione della Corte di Giustizia, non venga riconosciuto dall'Italia, nei settori regolati dal solo diritto interno.

Una siffatta disparità di trattamento, per altro verso, costituirebbe una palese discriminazione a rovescio²: un trattamento peggiore di una posizione giuridica interna, che non appare accettabile, e, ove fosse ritenuta non superabile in via interpretativa, ridonderebbe in incostituzionalità della norma interna.

È, in definitiva, in corso una salutare **circolazione delle garanzie**, tra i diversi piani ordinamentali, il cui risultato è un necessario allineamento degli standard di tutela al livello più soddisfacente e uniforme: le garanzie tendono ad uniformarsi tra i diversi paesi dell'Unione e, in ciascun paese, tra i diversi ordinamenti in esso applicabili.

Tale percorso ha trovato il suo coronamento nella sentenza 18 settembre 2014 n. 19667, delle Sezioni Unite della Corte di Cassazione italiana, che, anche sulla base della giurisprudenza europea, ha affermato la generale applicazione del

¹ Per un inquadramento generale e una applicazione particolare si può vedere Johnston, *Defining and Identifying Spillovers from EU Law into National Law*, reperibile online sul sito della Facoltà di Legge dell'Università di Oxford,

http://denning.law.ox.ac.uk/news/events_files/ACJ_spillovers_handout__9-3-11__2_.pdf

² Corte Costituzionale 30 dicembre 1997, n. 443

principio del contraddittorio a **ogni atto amministrativo** suscettibile di avere un efficacia nella sfera giuridica del suo destinatario

L'analisi, in ordine logico, concerne una serie di questioni, che così si possono così riassumere: a) cosa è e quale funzione ha il contraddittorio; b) quale è la fonte giuridica del principio del contraddittorio; c) in quali aree si applica il contraddittorio; d) chi lo deve attuare e) quale è la disciplina della sua attuazione; f) se esso possa trovare degli equipollenti in altri istituti del diritto tributario; g) se esso possa essere sacrificato; h) quali sono le conseguenze della sua mancata attuazione.

Tanto premesso, **i pilastri della costruzione giuridica delle sentenze in commento sono otto e tutti fondamentali.**

3. Il primo pilastro: *cosa è e quale funzione ha il contraddittorio.*

Quanto alla *nozione* di contraddittorio procedimentale, si tratta di un profilo di semplice trattazione. Con tale espressione si intende un concetto equivalente a quello di contraddittorio giurisdizionale: la regola secondo cui, all'interno di una scansione procedimentale, al soggetto destinato a subire gli effetti di un provvedimento deve essere offerta la possibilità di interloquire *prima e a ragion veduta*, manifestando il suo punto di vista alla luce e a fronte della *discovery* di tutti di tutti i dati raccolti, con la legittima aspettativa che, se egli si giova di tale opportunità, le sue allegazioni saranno adeguatamente valutate dall'organo incaricato di provvedere. Contraddittorio implica sapere, in modo trasparente e completo, *cosa* e *perché* si sta per decidere nei propri confronti e possibilità di opporre proprie argomentazioni e prove, *prima* che la decisione venga presa.

Variano, ovviamente, i soggetti e il tipo di provvedimento (organi e provvedimenti giudiziari, in un caso, organi e provvedimenti amministrativi, nell'altro) ma la nozione è esattamente la medesima, suscettibile di applicarsi tanto ai procedimenti di natura giurisdizionale o ad essi finalizzati, tanto ai procedimenti di natura amministrativa. Quanto al secondo profilo, la *funzione* (il fondamento funzionale) del contraddittorio, è inscindibilmente duplice. Esso

serve sia presidiare un interesse del soggetto coinvolto, sia a realizzare l'interesse cui è finalizzata la procedura. Attraverso il contraddittorio, da un lato, l'interessato esprime le sue ragioni (opponendosi ad effetti sfavorevoli, sollecitando effetti favorevoli, allegando elementi di fatto, prove e/o argomenti giuridici a sostegno delle sue ragioni).

Attraverso il contraddittorio, dall'altro lato, l'organo giudiziario o amministrativo, acquisisce ulteriori elementi di conoscenza per il provvedimento.

Il contraddittorio ha, quindi, una *duplice valenza*. Attua il diritto di difesa dell'interessato (inteso nel senso di diritto di esprimere le proprie ragioni rispetto alla possibile adozione di un provvedimento che lo interessa) e il principio di imparzialità (che si compendia nell'espressione "ben conoscere per ben provvedere"): solo a seguito di una adeguata istruttoria il provvedimento può dirsi emanato a seguito della corretta valutazione degli elementi in gioco (o ponderazione degli interessi contrapposti, nel caso di provvedimenti discrezionali).

Il contraddittorio ha, in definitiva, due inscindibili, armoniche e coordinate funzioni: difensiva e istruttoria.

* * * * *

4. Il secondo pilastro. Quale è la fonte giuridica del principio del contraddittorio?

Secondo le sentenze europee *"il rispetto dei diritti della difesa costituisce un principio fondamentale del diritto dell'Unione di cui il diritto al contraddittorio in qualsiasi procedimento costituisce parte integrante"*. Il diritto al contraddittorio in qualsiasi procedimento è attualmente sancito, riconosce la Corte, non solo negli articoli 47 e 48 della Carta dei diritti fondamentali dell'Unione europea, che garantiscono il rispetto dei diritti della difesa nonché il diritto ad un processo equo in qualsiasi procedimento giurisdizionale, bensì anche nell'articolo 41 di quest'ultima, il quale garantisce il diritto ad una buona amministrazione. Il paragrafo 2 del citato articolo 41 prevede che tale diritto a una buona amministrazione comporta, in

particolare, il diritto di ogni individuo di essere ascoltato prima che nei suoi confronti venga adottato un provvedimento individuale lesivo.

Sul piano del diritto interno, la Corte costituzionale ha riconosciuto, in un primo tempo, che il principio del contraddittorio deve trovare attuazione anche nei procedimenti amministrativi con valenza sanzionatoria (esempio, nel giudizio disciplinare), poiché ivi “*trovano diretta e necessaria applicazione i principi relativi al diritto dell’interessato di conoscere gli atti che lo riguardano, una sua, pur limitata, partecipazione alla formazione degli stessi, e soprattutto la possibilità dell’interessato medesimo di contestarne il fondamento e difendersi di fronte agli addebiti che gli vengono mossi?*” ⁽³⁾.

Più di recente, la medesima Corte ha affermato la sussistenza del principio del giusto procedimento amministrativo, da raccordarsi all’art. 97 Cost., siccome esplicitazione del principio di buon andamento e imparzialità ⁽⁴⁾. Ma non basta, essa ha espressamente riconosciuto che il contraddittorio con il destinatario del provvedimento costituisce esplicitazione e contenuto necessario del principio del giusto procedimento, e ciò non solo per ritenere che la previsione di siffatte garanzie potesse salvare la legittimità di norme denunciate alla sua attenzione ⁽⁵⁾ ma anche, e assai più significativamente, affermando la illegittimità costituzionale della disciplina di procedimenti amministrativi per i quali tale garanzia non fosse prevista ⁽⁶⁾.

⁽³⁾ C. Cost., sentenza 11 dicembre 1995, n. 505; C. Cost., sentenza 31 maggio 1995, n. 210.

⁽⁴⁾ Così, limpidamente, C. Cost., 28-11-2008, n. 390, che afferma: <<*Questa Corte ha avuto modo di chiarire che è proprio l’art. 97 Cost. ad esigere che le decisioni di revoca di funzioni legittimamente conferite ai dirigenti siano assunte nel «rispetto dei principi del giusto procedimento. Ciò si rivela infatti essenziale al fine di garantire «scelte trasparenti e verificabili [...] in ossequio al precetto costituzionale dell’imparzialità dell’azione amministrativa» (sentenza n. 103 del 2007). Con specifico riferimento alle aziende sanitarie, questa Corte ha affermato che «l’imparzialità e il buon andamento esigono che la posizione del direttore generale sia circondata da garanzie»>>.*

⁽⁵⁾ C. Cost., Ord., 30-01-2002, n. 11.

⁽⁶⁾ Ad esempio, Corte cost., 28-11-2008, n. 390 e Corte cost., 23-03-2007, n. 103 in materia di procedimenti volti alla rimozione di dirigenti pubblici affermano che “*deve, pertanto, ritenersi necessario che sia comunque garantita la presenza di un momento procedimentale di confronto dialettico tra le parti, nell’ambito del quale, da un lato, l’amministrazione esterni le ragioni – (...) - per le quali ritenga di non consentirne la prosecuzione sino alla scadenza contrattualmente prevista; dall’altro, al dirigente sia assicurata la possibilità di far valere il diritto di difesa*”. L’esistenza di una preventiva fase valutativa si presenta essenziale anche per assicurare, specie dopo l’entrata in vigore

Tale impostazione ha trovato infine riconoscimento nella giurisprudenza delle Sezioni Unite della Corte di Cassazione, che hanno riconosciuto che esso è attuazione del principio generale emergente dalla L. n. 241 del 1990, art. 7 il quale impone l'obbligo della comunicazione dell'avvio del procedimento ai soggetti nei cui confronti il provvedimento finale è destinato a produrre effetti diretti. La ricordata previsione normativa dell'obbligo di comunicazione (previa) di cui alla L. n. 241 del 1990, art. 7 è espressione del principio costituzionale di imparzialità e di buon andamento dell'amministrazione (art. 97 Cost.) ed ha come ratio fondante: 1) la tutela dell'interesse - giuridicamente protetto - dei soggetti destinatari del procedimento: a) ad aver conoscenza di quest'ultimo; b) a poter controdedurre agli assunti su cui si basa l'iniziativa procedimentale dell'Amministrazione; c) ad inserire nel complesso delle valutazioni procedimentali anche quelle attinenti ai legittimi interessi del privato destinatario; 2) la tutela dell'interesse pubblico al buon procedimento, interesse pubblico garantito da quell'apporto alla piena valutazione giuridico-fattuale che solo l'intervento procedimentale dei "soggetti nei confronti dei quali il provvedimento finale è destinato a produrre effetti diretti" può fornire; 4) altresì, la tutela dell'affidamento (anche al fine di consentire tempestive misure difensive o riparatorie) di soggetti incolpevolmente estranei alla scaturigine del procedimento lesivo, ed ignari di essa; 5) la medesima comunicazione dell'inizio del procedimento (v. TAR Lazio, Sez. 1, 4 settembre 2009, n. 8373).

Tale principio, ribadiscono le Sezioni Unite, trova piena corrispondenza nell'impianto complessivo dello Statuto del Contribuente, dal complesso delle norme del quale emerge chiaramente, per la Suprema Corte, che la pretesa tributaria trova legittimità nella formazione proceduralizzata di una "decisione partecipata" mediante la promozione del contraddittorio (che sostanzia il principio di leale collaborazione) tra amministrazione e contribuente (anche) nella "fase precontenziosa" o endo-doprocedimentale", al cui ordinato ed

efficace sviluppo è funzionale il rispetto dell'obbligo di comunicazione degli atti imponibili. Il diritto al contraddittorio, ossia il diritto del destinatario del provvedimento ad essere sentito prima dell'emanazione di questo, realizza l'inalienabile diritto di difesa del cittadino, presidiato *dall'art. 24 Cost.*, e il buon andamento dell'amministrazione, presidiato *dall'art. 97 Cost.*

Va segnalato che sul punto, la ordinanza 14 febbraio 2015, n. 527 della Suprema Corte ha richiesto un ulteriore pronunciamento, onde avere conferma del fatto che la fonte del diritto al contraddittorio sia anche interna e non limitata alle materie armonizzate.

* * * * *

5. Il terzo pilastro. Dove si applica il principio del contraddittorio.

Per la giurisprudenza europea il diritto al contraddittorio si impone come regola generale, senza bisogno di specifiche prescrizioni di settore: *“Tale obbligo incombe sulle amministrazioni degli Stati membri ogniqualvolta esse adottano decisioni che rientrano nella sfera d'applicazione del diritto dell'Unione, quand'anche la normativa comunitaria applicabile non preveda espressamente siffatta formalità”*.

A identiche conclusioni perviene la giurisprudenza della Sezioni Unite della Corte di Cassazione: secondo le quali va riconosciuto il *“dovuto rispetto del diritto di difesa mediante l'attivazione del "contraddittorio endoprocedimentale", che costituisce un principio fondamentale immanente nell'ordinamento cui dare attuazione anche in difetto di una espressa e specifica previsione normativa.”*

Il diritto al contraddittorio è quindi applicabile a *ogni procedimento*, anche ove non previsto.

* * * * *

6. Il quarto pilastro. Chi deve assicurare il rispetto del principio del contraddittorio.

L'obbligo di rispettare il diritto al contraddittorio e attuare tale dovere incombe in prima battuta alle Pubbliche Amministrazioni (in Italia, alle Agenzie fiscali, per quel che ci interessa) e che, in caso di asserita violazione, il giudice nazionale ha il potere e il dovere di verificarne l'attuazione, eventualmente anche

immediatamente disapplicando le norme interne in contrasto. Questi ultimi due passaggi sono di capitale importanza: risulta evidente che l'Agenzia delle entrate deve, in forza di essa, abbandonare la tradizionale linea difensiva, volta ad escludere l'applicazione del contraddittorio in difetto di una espressa previsione, e abbracciare un orientamento completamente opposto: **il contraddittorio deve essere attuato anche nei casi in cui non sia previsto dalla legge**, e, anzi, andrebbe applicato, direttamente e immediatamente, persino nei casi in cui una norma ipotetica lo escludesse: tale norma andrebbe disapplicata. Analogamente, tale dovere si impone, prescrive la Corte di Giustizia, al giudice. È appena il caso di notare che alcuni orientamenti interni, per quanto autorevolissimi, si appalesano in contrasto con tali principi e non potranno che essere rimeditati. Così, ad esempio, dell'orientamento pregresso che ha ritenuto non applicabile il contraddittorio in materia di abuso del diritto, siccome non espressamente previsto, a differenza che nelle ipotesi di elusione codificata ex art. 37 *bis* d.p.r. 600/1973. Esattamente al contrario di quanto ritenuto da tale impostazione, alla luce della giurisprudenza che guida le presenti note, **non è illegittima la norma che prevede il contraddittorio, ma quella che non lo prevede**: è il contraddittorio ad essere conforme ai principi fondamentali e non viceversa: opinare che se il contraddittorio è previsto solo in alcuni casi e non in altri sussista una disparità di trattamento da rimuovere... eliminandolo è, in effetti e sotto un primo aspetto, un orientamento in rotta di **totale collisione con la giurisprudenza internazionale e delle Sezioni Unite della Corte di Cassazione**: Sotto un secondo aspetto, si tratta di una soluzione che non convince: equivale, se ci si passa l'esemplificazione, a partire dal rilievo che è stato ingiusto vaccinare dalla poliomielite solo una parte della popolazione, per arrivare alla conclusione che la soluzione è non vaccinare nessuno.

Alla Pubblica Amministrazione e ai giudici incombe applicare, anche d'ufficio, il diritto eurounitario, in difetto configurandosi un **illecito**

internazionale dello Stato, fonte di responsabilità per il risarcimento del danno nei confronti della parte processuale lesa.⁷

* * * * *

7. Il quinto pilastro. Come deve essere attuato il contraddittorio: il principio di effettività.

Quanto alla disciplina della attuazione del contraddittorio, esso si compendia nella clausola della sua effettività. Come limpidamente riassunto nella giurisprudenza comunitaria (⁸), essa implica che al contribuente sia dato a) congruo preavviso per preparare le sue difese: b) congruo tempo e spazio per esporle; c) congruo ascolto; d) congruo conto della valutazione di esse e delle ragioni per le quali esse sono state, semmai, disattese. Il giudizio di congruità dipende dalle caratteristiche del caso concreto (complessità del caso, pregressa notizia della procedura di accertamento da parte del contribuente; frequenza o occasionalità della relazione contribuente-Amministrazione; ampiezza, pertinenza, novità e complessità delle difese, *etc.*).

Si tratta di una valutazione che va effettuata caso per caso, tenuto conto di tutte le circostanze del contesto, e tale per cui il giudice deve valutare se, tutto considerato, al contribuente sia stato dato uno spazio effettivo di difesa, nel senso più ampio.

Deve, insomma verificarsi in concreto se l'offerta di "*contraddittorio*" da parte dell'Amministrazione sia stata per l'appunto effettiva, ovvero sia stabilire, da un lato, se il relativo "*spazio*" concesso al contribuente a tal fine fosse congruo e sufficiente e, dall'altro, quali oneri derivino all'Amministrazione che, pur a fronte delle osservazioni formulate e delle argomentazioni proposte dal contribuente medesimo, intenda dalle stesse discostarsi. E' evidente, difatti, che qualora gli obblighi della parte pubblica si esaurissero nel consentire un formale e limitato "diritto di parola", la garanzia, solo apparente, si tradurrebbe in un inutile feticcio

⁷ CGUE 13.6.2006, causa C-173/03, Traghetti del Mediterraneo

⁸ CGUE, 18 dicembre 2008, C-349/07, Sopropé.

a fronte del quale l'Amministrazione non solo sarebbe dotata di ampie facoltà discrezionali ma, addirittura, di vero e proprio arbitrio ⁽⁹⁾.

Sotto il primo profilo di indagine, il riconoscimento del diritto ad una partecipazione effettiva proviene con sicurezza dall'ordinamento comunitario, nel cui ambito è stato ancora recentemente affermato ⁽¹⁰⁾ con pronunce atte a costituire valido parametro di riferimento anche per l'ordinamento interno, sia a causa della loro diretta possibilità di applicazione sia per la solidità delle argomentazioni che le fondano.

Fulcro del percorso logico-giuridico seguito dalla Giurisprudenza comunitaria è difatti ancora una volta la considerazione che la partecipazione è principio non solo volto alla tutela del contribuente ma anche al perseguimento dell'interesse pubblico ad un'efficiente svolgimento dell'attività amministrativa la quale, nella fattispecie, è quella di esazione dei tributi; finalità entrambe che, nell'attuazione del principio stesso, debbono pertanto trovare adeguato contemperamento.

Sotto questo profilo, rileva allora in primo luogo la congruità dello spazio consentito per l'espressione della facoltà di partecipazione che, come la dottrina all'unanimità riconosce, dipende in concreto da alcune variabili contingenti, quali la rilevanza delle decisioni da adottare rispetto le parti del procedimento (così che laddove maggiore è l'entità della pretesa dell'Amministrazione e, conseguentemente, la potenziale lesione della sfera soggettiva del privato, maggiore deve essere lo spazio difensivo a questi concesso), la complessità della fattispecie sottoposta al vaglio dell'azione amministrativa, sia con riguardo alla situazione fattuale che al contesto burocratico-normativo di attuazione (così che laddove maggiore è tale complessità, maggiore deve essere non solo l'ampiezza di svolgimento delle facoltà difensive ma anche l'analisi da parte degli Uffici

⁽⁹⁾ Così ancora MARCHESELLI, *Accertamento tributario e difesa del contribuente. Poteri e diritti nelle procedure fiscali*, Milano, 2010, p. 27.

⁽¹⁰⁾ Tale riconoscimento trae origine ed applicazione in materia di ricorsi giurisdizionali (si veda, in tema, Corte Giustizia UE, 15 aprile 2008, in causa C-268/06, in *Raccolta*, p. 2483, punto 46) ma risulta ormai essere stato esteso anche alla fase amministrativa (in termini, Corte Giustizia UE, 18 dicembre 2008, in causa C-349/07).

procedenti per conseguire un'adeguata valutazione istruttoria del caso), il numero di soggetti coinvolti (così che laddove è maggiore tale numero maggiori debbono essere gli spazi difensivi concessi ed i momenti di verifica, sempre nell'ottica di un'adeguata istruttoria, delle singole posizioni soggettive), gli ulteriori eventuali interessi, pubblici e privati, loro volta coinvolti (così che laddove più numerosi essi risultano presenti, maggiore deve essere lo spazio deputato all'istruttoria).

Ancor più in concreto, per una corretta valutazione dei termini effettivamente applicati nella singola fattispecie, appare quindi indispensabile tenere conto, nell'ambito degli indicati fattori di complessità, anche della qualità e frequenza dei rapporti intrattenuti con l'Amministrazione a fronte delle reali difficoltà di comunicazione causate dalla distanza tra l'Ufficio controllante ed il soggetto controllato, dalla minore consuetudine di rapporti tra gli stessi od ancora dalle dimensioni del soggetto controllato medesimo (diverso essendo evidentemente il caso di una piccola impresa artigiana rispetto la grande industria), implicanti la necessità, a seconda dei casi, di una minore o di una maggiore esplicazione delle difese da parte del contribuente e, correlativamente, di un più approfondito, o meno, vaglio istruttorio da parte dei funzionari ⁽¹¹⁾.

Eguale in punto modalità attraverso le quali si svolge il procedimento, così che diversa può essere la valutazione di congruità dello spazio riservato alla partecipazione del privato laddove le operazioni dell'Amministrazione si siano svolte presso la sede del contribuente, apparendo logico presumere che in costanza della presenza degli operanti egli abbia potuto fruire di maggiori opportunità di conoscere le ragioni delle iniziative subite e conseguentemente determinarsi ad offrire osservazioni e argomentazioni a suffragio dei propri interessi. Il tutto, tenuto conto che la Giurisprudenza comunitaria, precipuamente in tema di controlli fiscali eseguiti "sul campo" e nella sfera

⁽¹¹⁾ La relatività di siffatte valutazioni è di particolare evidenza solo che si ponga mente al fatto che a maggiori dimensioni imprenditoriali, con conseguenti maggiore organizzazione e specializzazione di apparati, potrebbe corrispondere maggior agio di difesa da parte del privato o, al contrario, maggior complessità della fattispecie, con conseguenti diametralmente opposti esiti di giudizio.

personale del contribuente, afferma che la doverosità di costituzione del contraddittorio non sarebbe comunque esclusa. Ed invero, per certi aspetti, la presenza fisica del soggetto sottoposto a verifica rappresenta sicuramente un'occasione di confronto ma, per altro verso, a fine di salvaguardia del principio, la formalizzazione di un momento di partecipazione risulta egualmente necessaria a rendere evidenti e valorizzare le esigenze difensive del soggetto privato stesso. In questo senso, l'esecuzione di operazioni di accesso, verifica o ispezione presso il contribuente, in assenza di una fase documentata e formale di contraddittorio, avrebbe allora un rilievo più limitato, non concludendo in sé il diritto di partecipazione ma soltanto potendo, al limite, ridurre lo spazio procedimentale necessario alla sua esplicazione.

In secondo luogo, per la concreta realizzazione dei principi in disamina, rileva il diritto del contribuente ad un effettivo esame, da parte dell'Amministrazione Finanziaria, delle osservazioni, opposizioni, doglianze ed, in ingenerale, delle argomentazioni da egli proposte in sede di costituito contraddittorio.

Il primo dato di rilievo inerente tale momento è allora quello della adeguatezza dei tempi riservati alla, e/o riservatisi dalla, Amministrazione medesima per l'analisi delle osservazioni, opposizioni, etc... avanzate. In proposito è evidente come la regola non possa che essere relativa potendosi in astratto prevedere termini non troppo ristretti in assoluto e consentendosi invece una certa elasticità operativa (per quanto non arbitraria), così da adeguare i tempi di risposta alla complessità, novità e pertinenza (per lo meno apparente) delle questioni dal privato proposte.

Ma il dato sicuramente più rilevante è quello attinente il controllo successivo della motivazione dell'atto adottato sotto il profilo della potenziale omessa considerazione degli elementi offerti dal contribuente in sede di contraddittorio.

La questione è emersa in materia di accertamenti tributari fondati sull'applicazione degli studi di settore ⁽¹²⁾, ma costituisce a ben vedere problema di carattere generale, in quanto l'omissione di una corretta valutazione degli elementi offerti dal soggetto inciso dall'accertamento fiscale contrasta evidentemente con il di egli diritto di difesa ed altresì con i principi di buon andamento ed imparzialità dell'azione della Pubblica Amministrazione.

Pertanto, i provvedimenti emessi senza dar conto, per quanto implicitamente, delle argomentazioni del contribuente ⁽¹³⁾ potrebbero essere affetti da nullità per carenza di motivazione.

Deve tuttavia tenersi per fermo che con questo non si pretende, da parte degli Uffici, un analitico contrasto di tutte le eccezioni formulate da quest'ultimo, comprese quelle più astruse e defatigatorie, bensì una motivazione degli atti capace di palesare come le circostanze e le ragioni apportate dal contribuente siano state prese correttamente in considerazione, siano state adeguatamente valutate e siano state infine ragionevolmente superate.

Il problema, in questa sede, si propone, *mutatis mutandis*, analogamente a come si propone in sede giurisdizionale per quanto attiene la motivazione della sentenza, laddove non si richiede, nello sviluppo logico-discorsivo di questa, che al superamento delle eccezioni delle parti corrisponda una serie analitica di censure espresse, ma è sufficiente che ciò emerga dal complessivo argomentare della motivazione stessa, laddove le osservazioni, opposizioni od eccezioni, benché non distintamente menzionate, appaiano implicitamente, ma sicuramente, confutate secondo un discorso che giustifichi le conclusioni in modo coerente ed accessibile alla comprensione di tutti, nonché da tutti ragionevolmente condivisibile ⁽¹⁴⁾.

* * * * *

⁽¹²⁾ Così, tra le altre, Cass. civ., Sez. V, 28 luglio 2006, n.° 17229; la problematica risulta inoltre trattata dalla stessa prassi amministrativa, come dimostra *Guida agli studi di settore*, punto 18, (www.finanze.it).

⁽¹³⁾ A causa dei più svariati motivi, come l'imperfetta tecnica redazionale, lo scarso tempo fruibile per il loro confezionamento, *etc...*

⁽¹⁴⁾ MAZZARELLA, *Analisi del giudizio civile di cassazione*, Padova, 1983, p. 59.

8. Il sesto pilastro. Effettività del contraddittorio e questionari, accertamento con adesione, reclamo-mediazione e autotutela.

Il principio del contraddittorio impone l'acquisizione di informazioni *prima* di provvedere e non la possibilità di rimediare *dopo* che il provvedimento sia adottato.

Si pone, quindi, l'interrogativo se possa integrare realizzazione di tale principio l'attuazione di alcuni istituti propri del diritto tributario.

Innanzitutto, vengono in considerazione le forme di coinvolgimento istruttorio del contribuente durante la fase di indagine (questionari e richieste, ovvero le eventuali richieste e domande rivolte durante accessi ispezioni e verifiche).

Tali fattispecie condividono con la attuazione del principio del contraddittorio il fatto di avvenire *prima* della adozione del provvedimento lesivo.

È del tutto palese, tuttavia, che esse **non possono soddisfare tale principio**. Come si rilevava sopra principio del contraddittorio significa offerta della possibilità di interloquire (e dovere di raccogliere quanto può essere affermato e prodotto) *prima e a ragion veduta*, manifestando l'interessato il suo punto di vista alla luce e a fronte della *discovery* di tutti di tutti i dati raccolti. Contraddittorio implica porre interessato in condizioni di sapere, in modo trasparente e completo, *cosa e perché* si sta per decidere nei propri confronti e possibilità di opporre proprie argomentazioni e prove, *prima* che la decisione venga presa. Contraddittorio implica il dovere di aprire una finestra sulle allegazioni dell'interessato una volta completata l'istruttoria.

Richieste e questionari, pertanto, **non possono essere confusi con attuazione del contraddittorio**. Essi sono forme di attuazione dell'istruttoria con partecipazione dell'interessato, ma non attuazione del contraddittorio finale, che presuppone la conclusione della istruttoria e ha una funzione e collocazione del tutto differente.

Opinare il contrario equivarrebbe, nel processo penale, ad affermare la non necessità del coinvolgimento dell'imputato nella udienza preliminare, fondandosi

sulla circostanza che l'indagato era già stato sentito dal Pubblico Ministero nella fase delle indagini. Si tratta di fasi e adempimenti del tutto differenti e non fungibili.

Un secondo ordine di questioni può concernere la domanda se possano essere equipollenti del contraddittorio non istituti collocati prima della emissione del provvedimento, ma dopo.

Domandarsi cioè se possa rispettare tale standard un meccanismo che non preveda o un procedimento che non attui il preventivo contraddittorio, ma solo il successivo diritto di essere sentiti in sede di reclamo, in via amministrativa, comunque prima del ricorso giurisdizionale.

In proposito deve formularsi una serie di importanti considerazioni. Intanto, va ormai in soffitta l'argomento che sarebbe sufficiente il contraddittorio in giudizio: è ormai pacifica la generale necessità di un **contraddittorio prima del giudizio**.

Poi va subito rilevato che il contraddittorio successivo alla formazione dell'atto (ma comunque prima del giudizio) è una forma di tutela meno piena, per due ragioni.

La prima ragione di minore idoneità della tutela è che tale contraddittorio appare **meno efficace**, atteso che contraddire dopo che un orientamento si è già formalizzato in un atto formale implica la necessità di superare una inerzia maggiore: se l'Ufficio si è già convinto di una certa soluzione, si tratta di portarlo a **rivedere una decisione già presa** e non di **concorrere a formare la decisione**. Due cose molto diverse.

La seconda ragione di minore efficacia della tutela, ancora più pregnante, è che il reclamo successivo è meno adeguato alle esigenze di concentrazione, speditezza e buon andamento della P.A.: ammesso che il contraddittorio serva, come insegna la stessa giurisprudenza Comunitaria¹⁵ a realizzare una istruttoria

¹⁵ CGUE, 18 dicembre 2008, in causa 349/07, Sopropé § 49, ove si legge: *“La regola secondo cui il destinatario di una decisione ad esso lesiva deve essere messo in condizione di far valere le proprie osservazioni prima che la stessa sia adottata ha lo scopo di mettere l'autorità competente in grado di tener conto di tutti gli elementi del caso.”*

completa e diligente, obbligare ad emettere due atti, in correlazione con una **artificiosa suddivisione della istruttoria** (istruttoria ufficiosa seguita da istruttoria in contraddittorio) comporta una **non ragionevole dispersione di tempi e risorse**.

Tanto basta a ritenere che l'equipollenza del contraddittorio amministrativo successivo vada valutata con **molta prudenza e con un certo rigore**, ammettendosi che lo strumento principe e fisiologico deve essere il contraddittorio *ante actum*.

Ciò premesso, la Corte, con orientamento sostanzialistico, afferma che anche un contraddittorio ex post, prima della fase giurisdizionale, può, a certe condizioni, essere sufficiente. Il punto decisivo, in proposito, è che il provvedimento **non venga portato ad esecuzione prima che il soggetto interessato sia stato sentito**. Il ragionamento della Corte è che a concretizzare definitivamente la lesione del soggetto amministrato non è il solo fatto che sia emanato un provvedimento dotato di una efficacia sfavorevole agli interessi di quello, ma che tale provvedimento possa essere portato ad esecuzione coattiva. Se, prima della esecuzione coattiva, vi è un obbligo di riesame da parte della pubblica amministrazione, l'esigenza sostanziale ("che l'amministrazione non proceda concretamente senza aver effettivamente ascoltato l'interessato") potrebbe essere soddisfatta.

La Corte esamina, allora, espressamente la questione relativa al potere di sospensione. Essa osserva, precisamente, che rispetta sicuramente tale standard un sistema nel quale la proposizione del reclamo amministrativo, dopo l'emissione del provvedimento, sospenda automaticamente l'esecuzione. Potrebbe essere compatibile anche un sistema nel quale il provvedimento possa essere emanato senza preventiva audizione dell'interessato, purché sia possibile un reclamo amministrativo e sia assicurata una effettiva e pienamente garantita possibilità di ottenere la sospensione della esecuzione, anche se essa non sia automatica. Tale effettività va valutata dal giudice nazionale. Non appare garantita tale effettività della tutela, è da ritenere, ove la sospensione sia rimessa

alla discrezionalità della stessa amministrazione e non a un organo terzo e imparziale (un giudice).

Tale profilo apre un interrogativo alquanto interessante: viene da domandarsi se, in Italia, potrebbe ritenersi soddisfatta l'esigenza del contraddittorio attesa la presenza di fasi amministrative di riesame, precontenzioso. Facile pensare in proposito all'istituto del reclamo mediazione e alla istanza di accertamento con adesione, ovvero all'istanza di autotutela. Nell'ultimo caso, lo standard richiesto dalla Corte non è sicuramente rispettato, atteso che il potere di sospensione di cui al comma 2 dell'art. 2 *quater* D.L. 30-9-1994 n. 564 è un potere del tutto discrezionale, attribuito alla stessa parte che emette il provvedimento di dubbia legittimità.

Più articolata, in effetti, la questione quanto al reclamo mediazione e adesione: una paralisi della esecuzione è prevista direttamente dalla legge, in correlazione a tali istituti, rispettivamente dal comma 9 *bis* dell'art. 17 *bis* D. Lgs. 546/1992 e dall'art. 6, comma 3, D. Lgs. 218/1997.

In effetti, un ragionamento apparentemente lineare porterebbe a formulare il seguente sillogismo: (premessa maggiore) soddisfa il contraddittorio preventivo un reclamo successivo con effetto sospensivo; (premessa minore) il reclamo mediazione e l'istanza di accertamento con adesione hanno effetto sospensivo; (conclusione) in Italia non vi è obbligo di contraddittorio preventivo in senso proprio perché sono applicabili (per gli accertamenti fino a 20 mila euro) il reclamo mediazione e (senza limiti di valore) l'istanza di accertamento con adesione.

Tale impostazione ha il pregio della apparente linearità ma un grave, e decisivo, difetto. La giurisprudenza della CGUE è realistica e sostanzialistica ma, a differenza di certa giurisprudenza interna, non è a senso unico. Non vi è dubbio che, perché sia soddisfatto il diritto dell'interessato, la facoltà di reclamo possa essere risolutiva. Deve, tuttavia, essere rispettato uno dei principi cardini del diritto euronunitario: il **principio di effettività**. Esso comporta che il contraddittorio, successivo alla confezione dell'atto, ma anteriore alla esecuzione,

deve equivalere al diritto a un **effettivo ed efficace esame delle allegazioni dell'interessato**. Tale effettività viene garantita dal contraddittorio precedente, atteso che la giurisprudenza afferma il dovere della P.A. di motivare, nel provvedimento finale, sulle ragioni esposte dall'interessato¹⁶ e che la violazione di tale dovere, ridondando sulla validità del provvedimento, rappresenta una sanzione efficace a presidio della effettività del diritto.

L'assetto è, invece, profondamente diverso rispetto alle ipotesi di contraddittorio ex post sopra esaminate. Nel caso del reclamo mediazione non vi è alcun obbligo, adeguatamente sanzionato, di esaminare le ragioni del contribuente: l'unica blanda e indiretta conseguenza è rappresentata dalla possibilità di condannare il soccombente alle spese della fase di mediazione, nella misura del 50%. Tale "sanzione" non appare affatto integrare una garanzia sufficiente: essa non consegue direttamente alla mancata considerazione delle ragioni esposte nel reclamo, ma alla soccombenza nel merito, e non appare un adeguato deterrente alla trascuratezza delle ragioni del contribuente nella fase procedimentale. Il deficit di tutela è ancora più grave ed evidente rispetto all'istanza di adesione, ove il silenzio e l'omessa considerazione delle ragioni del contribuente resta priva di qualsiasi conseguenza. Idem, rispetto alla istanza di autotutela.

In tutte queste ipotesi non è affatto garantito che il contraddittorio del contribuente non sia un mero simulacro, fittizio, del diritto, effettivo e concreto, attribuito alla parte interessata, contrario a nostro avviso allo standard europeo. Il contraddittorio non è quindi attuato in modo effettivo.

* * * * *

9. Il settimo pilastro. È possibile sacrificare il principio del contraddittorio? Il *case study* dell'urgenza di provvedere.

La **quarta affermazione** è che tale diritto, come tutti i diritti, può soffrire di limitazioni, purché **giustificate e proporzionate**. Interessante è domandarsi se e quanto il diritto al contraddittorio possa essere sacrificato sull'altare

¹⁶ Così, Cass. civ. Sez. Unite, Sent., 18-12-2009, n. 26635, § 6.

dell'urgenza di provvedere. Preliminarmente deve rammentarsi che la fretta di provvedere, per essere un motivo proporzionato di sacrificio del contraddittorio, non può mai, comunque, dipendere da disorganizzazione della P.A., perché se fosse quello il caso, il sacrificio del diritto non sarebbe mai ammissibile: le inefficienze di una parte non possono certo ridondare a sacrificio di diritti fondamentali dell'altra. Affermare il contrario equivarrebbe a dire che se il Pubblico Ministero è lento nel fare le indagini, si può prescindere dalle garanzie difensive, perché prolungano i tempi del procedimento.

Le ipotesi di urgenza che possono rilevare sono pertanto solo quelle "incolpevoli" per la P.A. (oggettive o dovute a colpa del contribuente).

Il che conduce a un ulteriore interrogativo: in che cosa può consistere, in concreto, l'urgenza che giustifica il sacrificio al contraddittorio, ai sensi dell'art. 12?

L'urgenza deve essere una esigenza giusta e obiettiva

In proposito, la soluzione non può che trarsi da una adeguata ponderazione, che tenga conto, come falsariga del ragionamento e in conformità all'insegnamento della Corte di Giustizia, del **principio di proporzionalità**.

Si tratta, in effetti, di stabilire in quali casi possa essere sacrificato un adempimento, necessario a realizzare un procedimento conforme al principio di imparzialità (nella duplice veste sopra sottolineata di completezza dell'istruttoria e rispetto del diritto di difesa).

Alla luce di ciò, un diritto fondamentale, per essere sacrificato, richiede la necessità di salvaguardare un interesse, contrapposto, altrettanto "pesante".

La domanda diventa, allora: il fatto che sia prossimo il termine di decadenza del potere di accertamento è un motivo che regge la proporzione?

E' evidente di no. La prossimità della scadenza del termine sarebbe un motivo sufficiente solo se si potesse ritenere un valore fondamentale anche riscuotere il tributo, *tout court*. Ma è palese che non è così: l'interesse fiscale tutelato dalla Costituzione è riscuotere il tributo giusto nel modo giusto. Se bastasse l'interesse a riscuotere il tributo a sacrificare i diritti fondamentali, tutte

le garanzie procedurali e difensive potrebbero tranquillamente superarsi, perché quello che conta è poter riscuotere il tributo. Lungo questa china sarebbero legittimi e perfettamente coerenti provvedimenti non motivati, emessi da organi privi di potere, con prove acquisite illegittimamente, al limite anche dopo aver torturato il contribuente con il *waterboarding*, se ci si consente il consueto amore per il paradosso provocatorio, utilizzato solo per scolpire il concetto, in modo peraltro rigorosamente logico. Se l'interesse a riscuotere il tributo è una "matta" che consente di far "saltare il banco" anche contro i diritti fondamentali del contribuente, tutti, dal contraddittorio, alla riservatezza del domicilio, la segretezza della corrispondenza, la privacy dovrebbero essere sacrificati.

Questo argomento per assurdo (e paradossale) dimostra che la strada di chi sostiene la sufficienza della prossimità della cadenza è errata (del resto, se il diritto a riscuotere il tributo è così prioritario non potrebbe anche "saltare" il termine di decadenza per accertare il tributo? In fondo la certezza del diritto è anch'esso un diritto fondamentale al pari del diritto al contraddittorio e se si può sacrificare l'uno perché non l'altro?).

In questo senso, in termini chiarissimi, si pronuncia una giurisprudenza della Corte di Cassazione¹⁷.

L'urgenza deve essere, quindi, una urgenza oggettiva e oggettivamente grave.

Per elementari ragioni di proporzionalità, e anche in conformità al principio di buona fede, che costituisce anche esso espressione del principio costituzionale di imparzialità (oltre che normato dall'art. 10 Statuto del contribuente) essa deve, pertanto, rispettare, innanzitutto, due requisiti, almeno: a) non deve dipendere dalla negligenza del soggetto che accerta; b) deve giustificare, nella logica stessa del diritto di difesa e del principio di imparzialità della azione amministrativa, il sacrificio della posizione del contribuente.

¹⁷ Cass. civ. Sez. V, Sent., 28-03-2014, n. 7315

Sotto il primo profilo è evidente che, esistendo la regola del contraddittorio per 60 giorni è preciso onere di diligenza degli uffici organizzare l'attività tenendone conto. Il che implica che le attività accertative debbono essere programmate in modo tale da concludersi non entro il 31 dicembre, ma entro un termine tale da consentire la notifica dell'accertamento entro quella data, dopo aver concesso il contraddittorio. Se l'ufficio non dimostra di aver adottato tali moduli organizzativi, la circostanza della prossimità della scadenza si pone già in una luce negativa: essa è ragionevolmente frutto di disorganizzazione. E non si vede come il diritto fondamentale di una parte potrebbe essere giustificato dalla negligenza dell'altra. Sarebbe come dire che, nel processo penale, il condannato ha, in ipotesi, 30 giorni per proporre appello, ma che tale termine diventa 20, 10 o addirittura zero giorni se il giudice di primo grado è lento nello stendere la motivazione.

Ciò posto, e cioè se l'ufficio dimostra di aver adottato moduli organizzativi per consentire l'anticipazione della chiusura delle istruttorie è sufficiente? Sembra ancora necessario dimostrare che nella fattispecie si è verificata qualche circostanza anomala che giustifica il sacrificio del contribuente. Tale non è certamente che il fatto, del tutto casuale, che la sorte abbia portato alla chiusura in prossimità di dicembre: per giustificare la disparità di trattamento tra due contribuenti in identica situazione sostanziale, uno con istruttoria chiusa a giugno e l'altro a dicembre, il dato del tutto estrinseco della data è manifestamente irrilevante. Sarebbe come dire, proseguendo nella progressione paradossale, *exempli causa*, che gli imputati prossimi alla prescrizione non hanno diritto all'avvocato perché fa perdere tempo e quelli lontani sì. Occorre, invece, che siano diverse le situazioni: non ha diritto al contraddittorio colui che si trova in una situazione che ne consente il sacrificio per ragioni intrinseche alla procedura. Tale è colui che abbia usato manovre dilatorie, abusando degli snodi procedurali in modo che oltrepassa la diligenza e la correttezza difensiva. O tale è colui che ad esempio abbia ostacolato l'attività accertativa con comportamenti contrari al principio di buona fede (occultamento della

contabilità e simili). Sono comunque necessarie circostanze oggettive riferibili al *proprium* della singola procedura ed eccezionali su cui si può aprire un dibattito, ma non il dato del tutto casuale del giorno del calendario.

In questo ambito e sotto un ulteriore profilo, osserva la giurisprudenza europea, l'**urgenza del provvedere** può giustificare una compressione dei termini per contraddire ma non, di regola, l'azzeramento del diritto. È appena il caso di notare che tale profilo getta in una luce "sinistra" l'"urgenza" come giustificazione della deroga al contraddittorio prevista dall'art 12 dello Statuto del contribuente. Quella norma prevede, in maniera **contraria all'insegnamento della Corte di Giustizia**, che per ragioni di urgenza il contraddittorio possa essere, *tout court*, pretermesso. Tale soluzione non è proporzionata: l'urgenza può, al limite e di regola, ridurre i termini di attuazione, ma non cancellare il diritto. Ne risulta confermato per tale autorevolissima via, quanto da tempo andiamo sostenendo: **l'art. 12 dello Statuto del Contribuente non è la fonte giuridica del diritto al contraddittorio**, ma solo la regolamentazione di dettaglio di un caso speciale. **Caso speciale** (perché negli accessi sul campo c'è contatto, e quindi possibilità di interlocuzione, tra soggetto che subisce il controllo e controllori, a differenza che nei controlli in ufficio), e **regola speciale**, che prevede la deroga per motivi di urgenza (che non vale nella generalità dei casi, dove il bisogno di contraddittorio è maggiore, visto che tra controllori e controllati non c'è stato contatto fisico). In senso conforme, la ordinanza 14 febbraio 2015, n. 527 della Suprema Corte, nel sollecitare un intervento in materia delle Sezioni Unite, ha ritenuto che la norma dell'art. 12 potrebbe semmai essere il modo di attuazione del contraddittorio (rilascio di PVC e termine di 60 gg.) ma non la relativa fonte.

* * * * *

10. L'ottavo pilastro. Quali conseguenze per la violazione del principio dell'effettivo contraddittorio.

L'ultimo profilo meritevole di approfondimento è quello che corrisponde all'interrogativo se la violazione del diritto ad essere sentiti comporti la nullità anche quando, come nella fattispecie che giunge alla Corte di Giustizia nel Caso *Kamino*, il soggetto passivo eccepisca la violazione del diritto a essere sentiti, ma non alleggi alcuna difesa nel merito. In effetti, in tali casi, la eccezione appare sostanzialmente dilatoria e pretestuosa: lamentarsi di “non essere stati sentiti” senza affermare che si avrebbe avuto “qualcosa da dire” corrisponde a un modo formalistico di intendere le garanzie che non appartiene alla giurisprudenza eurounitaria.

Ciò conduce all'aspetto più interessante della questione.

Alla domanda: il vizio del contraddittorio determina la invalidità dell'avviso si possono dare due risposte estreme.

La prima risposta, che potremmo definire “formale”, è quella che ritenga nullo il provvedimento, assolutamente giusto e non contestato nel suo contenuto, ma solo per il dato, formale, della omissione del contraddittorio.

La seconda risposta alla domanda sulle conseguenze dell'omesso contraddittorio potremmo definirla “sostanziale”: quella che ritenesse il provvedimento da annullare solo se il soggetto amministrato dimostra che il provvedimento, per effetto del vizio del contraddittorio, è errato nel merito.

Entrambe le soluzioni hanno qualche difetto.

La prima soluzione (ritenere il provvedimento sempre invalido) porterebbe, per definizione, ad annullare anche provvedimenti nei quali il contraddittorio sarebbe stato manifestamente e dichiaratamente “inutile”, posto che la sua omissione non avrebbe leso, manifestamente e dichiaratamente, nessun interesse. Questa soluzione premierebbe anche eccezioni meramente formali, capziose e dilatorie.

Eccezioni, che potremmo definire abusive.

La seconda soluzione (ritenere che il provvedimento emesso senza contraddittorio cada solo se errato nel merito) presenta anche essa dei difetti, ancora più gravi.

Essa, semplicemente, **annullerebbe il diritto e l'obbligo del contraddittorio.**

Se per ottenere ragione, in un caso di omesso contraddittorio, fosse necessario dimostrare di avere ragione nel merito, il contraddittorio non rilevarebbe mai: si vince o si perde esclusivamente per ragioni di merito.

Tale impostazione porterebbe ad approdi assurdi e asistemati. Equivarrebbe ad affermare il... diritto di difesa si riconosce solo agli... innocenti (cioè che per valorizzare la violazione del diritto di difesa il *defendant* deve dimostrare che, se fosse stato sentito, avrebbe dimostrato di aver ragione).

Se così fosse il diritto di difesa non esisterebbe: l'accusato di omicidio, per trasportare la questione nei più nitidi territori del diritto processuale penale, non potrebbe lamentarsi di non aver avuto di avvocato se non dimostrasse che l'avvocato avrebbe provato la sua innocenza. Conterebbe solo il merito e non le garanzie. Il che è manifestamente assurdo.

Aperta questa via si potrebbero raggiungere risultati abnormi ed eclatanti. Per paradosso, anche la totale carenza di motivazione dell'avviso di accertamento sarebbe irrilevante: se il provvedimento è giusto nel merito, cosa importa che il soggetto non sia stato informato in modo legale del suo fondamento?

La Corte sceglie una soluzione intermedia che, se intesa in modo corretto, può portare a un risultato molto proporzionato: essa si concentra in un verbo: "avrebbe potuto", "might", "pouvait", nelle varie versioni, riferito all'esito del procedimento, ove il contraddittorio fosse stato attuato: il risultato avrebbe potuto essere diverso.

Cosa significa questo? Che il provvedimento si annulla solo se si dimostra che il provvedimento era sbagliato? Niente affatto: una cosa molto diversa: che non ci si può limitare ad eccepire formalisticamente che è mancato il contraddittorio, ma che bisogna allegare che il contraddittorio avrebbe avuto una qualche utilità, e soddisfatto un qualche interesse. Ovvero, detto in altri termini, che l'eccezione di difetto di contraddittorio, come l'esercizio di qualsiasi diritto,

non deve abusiva: deve essere non pretestuosa, dilatoria, abusiva, non deve essere, in buona sostanza, temeraria.

In pratica, chi eccepisce il difetto di contraddittorio ha l'onere di allegare che, se il contraddittorio vi fosse stato egli "avrebbe detto qualcosa": avrebbe introdotto dei temi che avrebbero potenzialmente e ragionevolmente allargato il quadro istruttorio da tener presente per la decisione.

Il che non significa dimostrare che le allegazioni nel contraddittorio avrebbero portato alla vittoria nel merito, ma solo che erano allegazioni ragionevoli e meritevoli di considerazione, secondo un giudizio ora per allora.

Considerato che nel diritto tributario l'istruttoria si fa in sede amministrativa, ciò significa che l'eccezione deve allegare il danno rappresentato dall'omessa apertura di "ragionevoli temi istruttori", che l'Agenzia avrebbe dovuto aprire e valutare, indipendentemente dal fatto che essi risultino, a posteriori, infondati.

Il vizio rileva quando l'omesso contraddittorio segnala una lesione sostanziale: ma tale lesione sostanziale non richiede che sia stato dato torto a chi invece aveva ragione, ma che sia stato precluso all'interessato di svolgere delle difese non manifestamente temerarie.

Detto in altri termini, è abusiva e non può determinare l'annullamento dell'avviso di accertamento solo un'eccezione di difetto di contraddittorio "muta", che non si accompagni alla indicazione della allegabilità in quella sede di difese sostanziali o, il che è lo stesso nella sostanza, alleghi sì la possibile formulazione di difese nel contraddittorio, ma assolutamente, evidentemente, inequivocabilmente e irrimediabilmente pretestuose e temerarie, sulla base di un giudizio *ex ante*.

Il giudizio di pretestuosità e temerarietà va, ovviamente, effettuato con particolare rigore e prudenza e sulla base di una prognosi *ex ante*, per evitare che esso si trasformi nell'esame sul merito e fondatezza della difesa, che invece è riservato alla fase del giudizio, e comporti lo svuotamento del principio del contraddittorio.

Il contraddittorio non presidia infatti solo chi ha ragione, ma tutti coloro che avrebbero potuto e voluto lealmente difendersi nel procedimento.

Vanno allora annullati per violazione del contraddittorio non i soli accertamenti nei quali il contribuente dimostri che avrebbe potuto esporre delle ragioni vincenti nel contraddittorio amministrativo, che gli avrebbero fatto dare ragione, ma anche tutti quelli in cui egli avrebbe potuto allegare degli elementi giuridicamente rilevanti in astratto e da verificare, nella loro fondatezza in punto di fatto, indipendentemente dal fatto che essi risultino, a posteriori, infondati.

Se il contribuente avrebbe potuto esporre degli argomenti giuridicamente rilevanti in astratto e allegare dei fatti da verificare, sussiste la lesione concreta del diritto di difesa e il violazione del principio di imparzialità della azione amministrativa che giustificano l'annullamento del provvedimento: il provvedimento è stato emanato non consentendo l'esposizione delle difese e non prendendo in considerazione questioni che una diligente azione amministrativa avrebbe dovuto prendere in considerazione e valutare, anche se a posteriori infondate.

Tale soluzione presenta tuttavia il difetto di una necessaria applicazione "valutativa" e non automatica, che dalla ordinanza 14 febbraio 2015, n. 527 della Suprema Corte è stata ritenuta un elemento da valutare nella individuazione della soluzione da dare alla questione.

Un provvedimento siffatto è nullo perché viola il diritto di difesa ed è viziato da eccesso di potere sotto il profilo del non diligente adempimento della istruttoria in ottemperanza al dovere di imparzialità, che implica, lo impone la Corte di Giustizia e la giurisprudenza delle Sezioni Unite della Corte di Cassazione, che l'interessato sia ascoltato e che quanto afferma venga effettivamente valutato.

Sul piano strettamente processuale, poi, quella di difetto di contraddittorio è una eccezione in senso stretto, relativa a una questione che non appare suscettibile di rilievo d'ufficio e da avanzarsi, di regola, a pena di decadenza nel ricorso introduttivo del giudizio.

Una soluzione, allora, equa e bilanciata: sì a garanzie, no ad abusi, sì a diligenza istruttoria della P.A. in adempimento del principio di imparzialità: un accertamento senza contraddittorio è un accertamento normalmente “cieco” e invalido.